



Международный центр некоммерческого права

1126 16th Street, NW, Suite 400
Washington, DC 20036 USA
Tel: (202) 452-8600 Fax: (202) 452-8555
E-mail: icnl@icnl.org
www.icnl.org

734025, Душанбе, Таджикистан
ул. 1-ый проезд Академиков Раджабовых дом
7 кв 1-4
Тел.: (992 37) 2278168 Факс: 2278168
E-mail: ukalandarov@icnlallaince.tj
www.icnl.org/car

Рекомендации Международного Центра Некоммерческого Права (МЦНП) к проекту Специальной части Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции.

Международный центр некоммерческого права (МЦНП) благодарит членов рабочей комиссии по разработке новой редакции Налогового кодекса Республики Таджикистан за возможность предоставления рекомендаций к проекту Специальной части Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции и за возможность участия в обсуждении проекта Общей части Налогового кодекса в новой редакции в январе текущего года.

МЦНП является международной организацией, которая оказывает техническую помощь по совершенствованию законодательства для некоммерческих и благотворительных организаций в более 100 странах. Большая часть технической помощи направлена на совершенствование налоговых положений, которые имеют или должны иметь значение для некоммерческих и благотворительных организаций, а также для лиц, которые поддерживают их деятельность, и их бенефициаров. В 2010-2011 году рекомендации МЦНП в большой степени были учтены правительствами Российской Федерации при принятии закона о внесении изменений в Налоговый Кодекс Российской Федерации¹, и Украины при принятии нового Налогового Кодекса. В настоящее время, на постсоветском пространстве, по приглашению правительств и аналитических центров, МЦНП оказывает

¹ Федеральный закон от 18 июля 2011 г. N 235-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части совершенствования налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности."

Анализ проекта Специальной части Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции и рекомендации ICNL. 29 Февраля 2012 год

помощь по совершенствованию налоговых положений в сфере некоммерческих организаций в Азербайджане, Грузии и Украине. В Республике Таджикистан, МЦНП представлен филиалом МЦНП, КОО. Для нас большая честь сотрудничать с правительственной рабочей комиссией по разработке новой редакции Налогового кодекса Республики Таджикистан.

В настоящих рекомендациях мы рассматриваем положения проекта Специальной части Налогового кодекса, которые имеют или должны иметь значение для некоммерческих организаций (НКО), а также отдельные положения общего характера.

Мы должны отметить, что, данный проект в целом *ухудшает* существующий налоговый режим для некоммерческих организаций (в частности, 1) уменьшает размер вычета на благотворительные выплаты с 10% до 5%, 2) ограничивает круг некоммерческих организаций, которые освобождены от принципа исчисления подоходного и социального налога, исходя из минимального расчетного дохода. Хотелось бы отметить, что только общественные объединения включены и освобождены от вышеуказанного принципа, а остальные некоммерческие организации (общественные фонды, ассоциации, учреждения) облагаются подоходным налогом, исходя из минимального расчетного дохода, даже если они не ведут предпринимательскую деятельность, 3) кроме того, некоммерческие организации сегодня являются плательщиками налога с пользователей автомобильных дорог, когда в действующем Налоговом кодексе, плательщиками такого вида налога являются только предприятия коммерческие организации.

При подготовке рекомендаций мы использовали положения проекта Общей части Налогового кодекса Республики Таджикистан в части определения терминов и отношений, которые используются в Специальной части.

Мы надеемся, что предоставленные рекомендации окажутся полезными для рабочей группы и помогут усовершенствовать Специальную часть Налогового кодекса.

Наши рекомендации к Специальной части Налогового кодекса в новой редакции состоят из 4 основных разделов к нижеперечисленным налогам, которые касаются непосредственно всех некоммерческих организаций:

- 1. Рекомендации по подоходному налогу.***
- 2. Рекомендации по налогу на прибыль .***
- 3. Рекомендации по социальному налогу.***
- 4. Налог с пользователей автомобильных дорог и рекомендации к другим статьям настоящего проекта.***

1. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ (с физических лиц).

Статья 98 Налогоплательщики

Проект Специальной части Налогового кодекса в новой редакции в статье 98 предусматривает работодателей в качестве *налогоплательщиков* по подоходному налогу. Такой подход допускается, если бы проект включил только один налог под названием «Налог на доход» «Income Tax» как в некоторых странах. Но, настоящий проект Налогового кодекса включает в себя отдельно как подоходный налог (с физических) лиц, так и налог на прибыль. Такой подход также применяется в действующем Налоговом кодексе.

Поэтому, плательщиками подоходного налога не могут быть *работодатели*. Работодатели в данном случае считаются *налоговыми агентами* в соответствии с настоящим проектом. В обязанности налоговых агентов – работодателей, входит исчисление, удержание и перечисление налога с заработной платы работника в бюджет. Можно также изложить данную статью в более краткой форме без изменения ее содержания.

Рекомендация 1: Исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить статью 98 проекта Налогового кодекса в нижеследующей редакции.

1. Плательщиками подоходного налога являются следующие резиденты и нерезиденты – физические лица, имеющие объекты налогообложения в соответствии со статьей 99 настоящего Кодекса:

1) физические лица, доход которых не облагается налогом у источника выплаты;

2) физические лица, доход которых облагается налогом у источника выплаты.

2. В случаях, установленных настоящим Кодексом, обязанности по уплате подоходного налога у источника выплаты осуществляются налоговым агентом.

3. Индивидуальные предприниматели, использующие специальные налоговые режимы, не являются плательщиками подоходного налога согласно данному разделу в отношении непосредственно их собственного дохода, на который распространяются эти специальные налоговые режимы.

Статья 99. Объект налогообложения

Новая редакция статьи, в которой дается определение объекта налогообложения по подоходному налогу.

В проекте Общей части Налогового кодекса в статье 19 даются определения «налоговой базы» и «объекта налогообложения». Может быть целесообразным будет пересмотреть определения и использовать только один из этих терминов. По тексту они практически не используются (вместо них совершенно правильно используются понятия «валовой доход» и «налогооблагаемый доход»).

Кроме того, в статье ничего не говорится о субъекте по подоходному налогу. Объект должен быть связан с субъектом. Для более понятного определения объекта, необходимо связать объект налогообложения (налогооблагаемый доход) с субъектом - налогоплательщиком (физическим лицом, получающим доход).

Рекомендация 2: предлагаем часть 2 статьи 99 относительно валового дохода исключить из статьи 99. В проекте существует статья 101 «Валовый доход»- специальная статья, где рассматриваются вопросы относительно валового дохода. Именно в нее и можно перенести часть 2 статьи 99.

Рекомендация 3: считаем также необходимым исключить часть 3 статьи 99, ввиду того, что все моменты относительно определения дохода должны быть исключительно отражены в данном Кодексе. Предоставление таких полномочий для уполномоченного государственного органа на практике может привести к злоупотреблению.

Рекомендация 4: Исходя из вышеуказанного предлагаем изложить статью 99 проекта Налогового кодекса в следующей редакции:

1. Объектом налогообложения является валовой доход, включая любой доход полученный (подлежащий выплате) налогоплательщиком:

1) физическим лицам, являющимися резидентами Республики Таджикистан, из источников в Республике Таджикистан и (или) из источников за пределами Республики Таджикистан;

2) физическим лицам, не являющимися резидентами Республики Таджикистан, из источников в Республике Таджикистан.

Статья 100. Налоговая база

Текст абзаца 2 части 1 статьи 100 также как в статье 98, определяет работодателя как плательщика подоходного налога, к чему мы уже дали свои рекомендации выше к статье 98 данного Кодекса. .

Рекомендация 5: В целях введения части 2 и 4 данной статьи в соответствии с названием и сутью статьи 100, а также используя правила юридической техники, предлагаем начать вышеназванные части со слов «Налоговая база».

Данная статья, по сути, должна определять налоговую базу, вместе с тем, части 2 и 4 данной статьи указывают не на налоговую базу, а на плательщика подоходного налога, что уже определено в статье 98 данного Кодекса.

Рекомендация 6: из части 6 статьи 100 исключить слово «налогоплательщиком»

Рекомендация 7: Исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить статью 100 в нижеследующей редакции:

1. Налоговой базой подоходного налога для налогоплательщиков, указанных пунктами 1) – 2) части 1 статьи 98 настоящего Кодекса, является валовой доход, выплаченный (подлежащий выплате) в пользу резидентов и нерезидентов - физических лиц.

2. Налоговой базой подоходного налога для налогоплательщиков, работающих по найму является разница между валовым доходом и вычетами, предусмотренные настоящим Кодексом.

3. Налоговой базой подоходного налога физического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Таджикистан через постоянное учреждение, определяется как разница между валовым доходом, и суммой определяемых вычетов, связанных с полученным доходом, предусмотренных настоящим Кодексом.

4. Валовой доход нерезидента, не указанный в части 2 настоящей статьи, подлежит налогообложению у источника выплаты, если это предусмотрено в статье 131 настоящего Кодекса, без осуществления вычетов.

5. Налоговой базой подоходного налога физического лица-нерезидента, получающего доход из источника в Республике Таджикистан от продажи или передачи имущества и (или) имущественных прав, не связанного с его постоянным учреждением в Республике Таджикистан, является валовой доход, уменьшенного на сумму вычетов, предусмотренных настоящим Кодексом и относимых к такому доходу за этот период.

Если соответствующий налог от продажи или передачи имущества и (или) имущественных прав указанным физическим лицом – нерезидентом в недельный срок не был уплачен, юридическое лицо в котором данный нерезидент имел (имеет) имущественные права, либо его налоговый агент обязаны без вычетов удержать и уплатить налог.

6. При обложении подоходным налогом не допускается вычет работодателем из валового дохода физического лица – наемного работника расходов, связанных с работой по найму этого наемного работника.

7. По каждому виду доходов физического лица, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно.

Статья 101 Валовой доход

Рекомендация 8: Из части 1 статьи 101 слова «выплачиваемых (подлежащих выплате)» исключить, так как эти слова относятся к лицу выплачивающему доход, а в статье говорится только о физическом лице получающем такой доход.

Рекомендация 9: добавить часть 2 к статье 101, которая была исключена из статьи 99, настоящего проекта. (см. комментарии к статье 99).

Рекомендация 10: Исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить статью 101 в следующей редакции:

1. Все виды доходов, вознаграждений и выгод физического лица, полученных в денежной и натуральной форме, кроме доходов, освобожденных от подоходного налога в соответствии с настоящим Кодексом, относятся к валовому доходу этого физического лица, в том числе:

- 1) доходы, полученные в виде заработной платы;
- 2) доходы от деятельности, не являющейся работой по найму;
- 3) любые другие доходы.

2. Валовой доход, получаемый (подлежащий выплате) физическим лицом разделяются на следующие группы:

- 1) доходы, облагаемые у источника выплаты;

2) доходы, не облагаемые у источника выплаты.

Статья 102. Доходы в виде заработной платы

Пункт 1 данной статьи снова определяет источник выплаты (работодателя) как налогоплательщика, (см. рекомендации к статье 98).

Рекомендация 11: пункт 1, части 1 статьи 102 необходимо включить в текст части 1 данной статьи, а пункты 2 и 3 считать соответственно пунктами 1 и 2.

Рекомендация 12: Предлагаем изложить часть 1 статьи 102 в следующей редакции:

1. Любые выплаты, вознаграждения или выгоды, в том числе в натуральной форме, получаемые физическим лицом налогоплательщиком от работы по найму, считаются доходом, полученным в виде заработной платы, в том числе:

1) доходы от оказания услуг (выполнения работ) в соответствии договорами гражданско-правового характера или без них, включая вознаграждения по авторским договорам, за исключением договоров, предметом которых является переход права собственности или передача имущественных прав; и (или).

2) доходы от прежней работы по найму, получаемые в виде пенсии или в ином виде, или доходы от предстоящей работы по найму.

Далее, часть 2 статьи 102 дает очень широкое определение «доходов в виде заработной платы», которое в соответствии с этой статьей может включать не только доходы от работы по найму, но и иные доходы, которые одно лицо получает от другого лица.

Часть 2 статьи 102, предлагает, что заработной платой является «стоимость имущества, переданного (подлежащего передаче) от работодателя на **безвозмездной основе**». Если оплата в любом виде произведена за работу (прошлую, будущую, настоящую) —она по определению *не может быть безвозмездной*. Кроме того, в части 2 статьи 102, делается попытка определить формы натуральной оплаты в рамках заработной платы, но такое определение не дается в Общей части проекта Налогового кодекса.

Рекомендация 13: Исходя из вышеуказанного предлагаем из части 2 п. 2 статьи 102, исключить слова « на безвозмездной основе» и «безвозмездно» и изложить ее в следующей редакции:

2) стоимость имущества, переданного (подлежащего передаче) в собственность от работодателя работнику и стоимость выполненных работ, оказанных услуг работодателем работнику, определяется в размере расходов, понесенных в связи с таким выполнением работ, оказанием услуг;

Далее, валовый доход работника не включает сумму возмещения работодателем расходов только для международных организаций, фондов и неправительственных организаций— нерезидентов, но не дает такого права для некоммерческих организаций Таджикистана, которые работают по грантам, так как в данном случае, командировочные расходы определяются по внутренней политике доноров.

Рекомендация 14: Исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить ч.4 статьи 102 в следующей редакции:

....4. Валовой доход работника не включает сумму возмещения работодателем командировочных расходов в соответствии с нормами, установленными в соответствующих нормативных правовых актах, а также сумму возмещения командировочных расходов международными организациями и их учреждениями, фондами, неправительственными организациями и некоммерческими организациями, работающими по гранту за счет средств вышеуказанных лиц.

Часть 8 статьи 102 вводит новый термин как «минимальный расчетный доход», однако, не дает ему определения.

Рекомендация 15: В связи с этим было бы целесообразно включить понятие данного термина в статье 19 Общей части проекта Налогового кодекса.

Требование по исчислению подоходного налога с минимального расчетного дохода, а не с налогооблагаемого дохода, реально полученного налогоплательщиком, противоречит статьям 99, 100, 101 проекта Налогового кодекса и международной практике. Нам не известны случаи в международной практике, когда требуется платить подоходный налог на абстрактную фиксированную сумму, в том числе и при отсутствии дохода (т.е. налоговой базы).

Некоммерческие организации часто существуют за счет грантов, в перерывах между такими грантами не имеют возможности платить своим работникам заработную плату, соответственно работники, выступают в качестве добровольцев. В таких случаях, некоммерческие организации не должны нести обязательства по удержанию подоходного налога с заработной платы, которая фактически не существует.

Рекомендация 16: Исходя из вышеуказанного обоснования, предлагаем отказаться от принципа исчисления подоходного налога с минимального расчетного дохода.

Относительно части 10, статьи 102, *отрадно отметить*, что перечень категорий наемных работников, к которым не применяется принцип исчисления подоходного и социального налога с «минимального расчетного дохода» отражен непосредственно в проекте Налогового кодекса. На сегодняшний день, этот перечень регулируется только разъяснительным письмом Налогового Комитета от 22 февраля 2011 года. Но, к сожалению, перечень таких организаций *намного ограничен* в проекте Налогового кодекса по сравнению с действующей практикой.

Пункт 1, части 10 статьи 102 исключает от принципа исчисления подоходного и социального налогов, только государственные учреждения, общественные и религиозные объединения, а в письме были указаны *все организации*, включая вышеперечисленные, *основной целью которых не является извлечение прибыли*. В данном случае, даже благотворительные организации не подпадают под перечень, указанный в пункте 1 части 10 статьи 102.

Рекомендация 17: Исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить часть п.1 части 10 статьи 102 в следующей редакции:

...10. Минимальный расчетных доход не применяется в отношении следующих категорий наемных работников:

1) выполняющих работу в государственных учреждениях, общественных и религиозных объединениях а также в других некоммерческих организациях, за исключением тех, которые занимаются предпринимательской деятельностью.

Далее, статья оставляет не ясным регулирование отношений между налогоплательщиком (налоговым агентом), в частности, некоммерческими организациями, и добровольцем. Отношения между ними могут быть зафиксированы гражданско-правовым договором (например, о безвозмездном оказании работ и услуг), и, в общем, подпадают под определение «Работа по найму» в соответствии со статьей 9 проекта Общей части Налогового кодекса. На практике, такие отношения часто предполагают возмещение расходов (таких как представительские, за питание, проезд к месту работы, проживание).

Целесообразнее, более четко приравнять добровольцев к работникам, и не включать в валовой доход возмещения по расходам, связанные с добровольческой деятельностью, так как предлагается это сделать в пунктах 4 и 5 статьи 102 для работников.

В пп. 4-5 статьи 102 указывается, что:

«4. Валовой доход работника не включает сумму возмещения работодателем командировочных расходов в соответствии с нормами, установленными в соответствующих нормативных правовых актах, а также сумму возмещения командировочных расходов международными организациями и их учреждениями, фондами, неправительственными организациями - нерезидентами за счет средств вышеуказанных лиц.

5. Валовой доход не включает выплаты на представительские и другие подобные расходы (на проведение торжеств, размещение гостей и т. д.), полученные физическим лицом в соответствии с нормативными правовыми актами.»

Рекомендация 18: Дополнить статью 102 новыми частями 12 и 13, изложив их в следующей редакции:

«12. Добровольцы, осуществляющие услуги на безвозмездной основе, по гражданско-правовым договорам с некоммерческими организациями, для целей пп.пн. 4 и 5 настоящей статьи приравниваются к работникам и возмещения им командировочных, представительских и иных других подобных расходов производится в том же порядке, что и работникам.

13. Выплаты на оплату средств индивидуальной защиты и на уплату страховых взносов на добровольное медицинское страхование, связанное с рисками для здоровья добровольцев при осуществлении ими услуги на безвозмездной основе, по гражданско-правовым договорам с некоммерческими организациями, не включаются в валовой доход».

Статья 103. Доходы физического лица от деятельности, не относящиеся к работе по найму

Содержание части 1 статьи 103 охватывает не все виды доходов, не относящиеся к доходам от работы по найму. Статья 137 действующего Налогового кодекса предлагает более полный перечень таких доходов и мы предлагаем использовать его за основу при доработке статьи 103.

Рекомендация 19: В этой связи, считаем, что целесообразно использовать редакцию ч.1. ст. 137 действующего Налогового кодекса за основу и изложить ее в нижеследующей редакции:

1. Нижеперечисленное представляет собой доход от деятельности, не относящейся к работе по найму:

1) доход от предпринимательской деятельности, включая:

- прибыль от продажи или передачи активов, используемых для целей предпринимательской деятельности, в соответствии со статьей 155 настоящего Кодекса;

- доход, полученный за согласие ограничить предпринимательскую деятельность или закрыть предприятие;

- суммы, полученные от продажи основных средств и включенные в доход в соответствии с частью 7 статьи 121 настоящего Кодекса;

- компенсируемые вычеты в соответствии со статьей 154 настоящего Кодекса;

2) доход от непредпринимательской деятельности, включая:

- процентный доход;

- дивиденды;

- доход от сдачи в аренду или наем имущества;

- роялти;

- сумма прощения долга налогоплательщика его кредитором;

- прибыль от продажи или передачи активов, не используемых в предпринимательской деятельности;

3) любой другой доход, означающий увеличение чистой стоимости активов налогоплательщика, кроме заработной платы и размера стоимости переоценки основных средств.

Статья 105. Личные вычеты с доходов физических лиц

Согласно ч.1 ст.105 право на вычет установлено в размере одного показателя для расчетов за каждый календарный месяц, что считается необлагаемой суммой налога по подоходному налогу. В трудовом законодательстве Таджикистана, закреплён принцип по выплате заработной платы, согласно которому «оплата труда не может быть ниже установленного государством минимального размера заработной платы». Но минимальная заработная плата может превышать размер расчетного показателя и в этом случае, разница между минимальной зарплатой и расчетным показателем будет облагаться подоходным налогом, при вычете которого, минимальная заработная плата станет ниже предусмотренного законодательством уровня. В целях избежания нарушения Трудового кодекса Республики Таджикистан, не облагаемая подоходным налогом сумма, не должна быть ниже минимальной заработной платы, установленной законодательством Республики Таджикистан.

Кроме того, согласно ст. 100 проекта Налогового кодекса, налоговой базой подоходного налога является налогооблагаемый доход, определяемый как разница между валовым доходом за календарный год и вычетами. В данном случае, получается, что налогооблагаемый доход намного меньше, чем требования по выплате налога, что в последствии нарушает принцип налогообложения и противоречит вышеназванной статье.

Рекомендация 20: исходя из вышеуказанного, предлагаем изложить часть 1 статьи 105 в нижеследующей редакции.

*1. Из налогооблагаемого дохода физического лица – наёмного работника в виде заработной платы от работы по найму осуществляется личный вычет в размере суммы показателей для расчетов, эквивалентной установленному минимальному размеру заработной платы за каждый календарный месяц.
Доходы физического лица, не превышающие в год 12 минимальных размеров заработной платы или в среднем одного минимального размера заработной платы в расчете на календарный месяц, не подлежат обложению подоходным налогом.*

Статья 106. Ставки подоходного налога

1. Налогооблагаемый доход по месту основной работы физического лица подлежит обложению подоходным налогом по следующим ставкам, если иное не установлено настоящей статьей:

Рекомендация 21: Предлагаем изменить шкалу подоходного налога и изложить ее в нижеследующей редакции.

№	Размер налогооблагаемого дохода (в среднем за месяц)	Сумма и ставка налога
1.	Не превышает размер личного вычета –	Подоходным налогом не облагается (нулевая ставка)
2.	Свыше размера личного вычета	13 процентов суммы налогооблагаемого дохода, превышающего личный вычет

Статья 107. Налоговые льготы

«Следующие виды доходов физических лиц не подлежат обложению подоходным налогом:

...б) единовременные выплаты и материальная помощь за счет бюджета, оказываемые в соответствии с нормативными правовыми актами, суммы выплат работодателем физическому лицу - резиденту командировочных расходов в пределах установленных норм, а также гуманитарная и благотворительная помощь, в том числе при стихийных бедствиях;»

Мы полностью поддерживаем вышеприведенное положение. Однако, нужно иметь в виду, что в проекте Общей части Налогового кодекса, в редакции, к которой нами были представлены рекомендации в декабре 2011 года, отсутствовало определение «благотворительной помощи», несмотря на то, что термин «благотворительная помощь» теперь используется в статьях 107 и 224 проекта Специальной части Налогового кодекса .

Рекомендация 22: Мы считаем необходимым раскрыть термин «благотворительной помощи» в той редакции, которую мы предлагали как рекомендации к Общей части проекта НК, а именно:

«Рекомендация: часть 18 статьи 34:

Благотворительная помощь - имущество, предоставляемое на безвозмездной основе, а также услуги и работы, оказываемые (выполненные) в пользу физических лиц с целью оказания им социальной поддержки и в пользу некоммерческих организаций с целью поддержания их уставной деятельности».

2. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Статья 108. Налогоплательщики

Рекомендация 22: Предлагаем в части 1 статьи 108 заменить слово «функционирующие» на «действующие» и изложить часть 1 данной статьи в нижеследующей редакции:

1. Плательщиками налога на прибыль являются юридические лица, индивидуальные предприниматели, действующие на основании свидетельства, и другие лица, имеющие объект налогообложения в соответствии со статьей 109 настоящего Кодекса, за исключением лиц, отвечающих условиям специальных налоговых режимов.

Статья 113. Льготы

В пункте 1) части 1 статьи 113 в перечне лиц, освобожденных от уплаты налога на прибыль с доходов, получаемых ими от непредпринимательской деятельности, указаны государственные учреждения, религиозные, благотворительные, межправительственные и межгосударственные (международные) некоммерческие организации. Большинство некоммерческих организаций Таджикистана (все общественные объединения, фонды и учреждения, не являющиеся благотворительными) не подпадают под эту статью, а значит их доходы от непредпринимательской деятельности не освобождаются от налога на прибыль.

Рекомендация 23: освободить от налога на прибыль *доходы от непредпринимательской деятельности все некоммерческие организации.*

Рекомендация 24: изложить пункт 1) части 1 статьи 113 в следующей редакции:

1) государственные учреждения, религиозные, благотворительные, межправительственные и межгосударственные (международные) и иные некоммерческие организации, за исключением прибыли, получаемой ими от предпринимательской деятельности. При этом такие организации обязаны вести раздельный учет основной деятельности (деятельности, освобожденной от налога на прибыль) и предпринимательской деятельности.

В пункте 2) части 1 статьи 113 указано, что от налога на прибыль освобождаются полученные некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, *членские взносы*, пожертвования и гранты, используемые для некоммерческой деятельности.

Эти традиционные источники доходов для некоммерческих организаций в большинстве государств мира. В связи с тем, что не все некоммерческие организации основаны на членстве, термин «членские взносы» необходимо расширить, и после данного термина добавить в эту группу еще *вступительные взносы* и *учредительные взносы*.

Рекомендация 24: изложить пункт 2) части 1 статьи 113 в следующей редакции:

2) получаемые некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, а также членские взносы, вступительные и другие учредительские взносы, пожертвования и гранты, используемые для некоммерческой деятельности;

В целях налогообложения в проекте нового Налогового кодекса предлагаем освободить от налога на прибыль, доход благотворительных организаций, получаемый от предпринимательской деятельности, при этом данный доход должен исключительно направляться на благотворительные цели и на решения социальных проблем общества.

Во многих странах мира используется такая практика. Все больше и больше этой практикой пользуются страны, где имеется большой дефицит бюджета и государство не в состоянии выделить достаточные средства на решение социальных проблем общества. В этом случае, некоммерческие организации помогают государству по решению определенных социальных проблем.

При этом данные организации должны направить всю полученную прибыль на поддержание и развитие общественного блага, путем оказания содействия развитию спорта; искусства; оказание помощи и защита интересов людей с физическими и умственными недостатками; благотворительность; образование, обучение и просвещение; охрана здоровья и пропаганда здорового образа жизни; охрана исторических памятников, гуманитарная помощь и преодоление последствий стихийных бедствий, защита детей, молодежи и неимущих, религиозная деятельность, наука, консолидация общества, социально-экономическое развитие и социальное обеспечение во благо общества. Только 20 % от прибыли они имеют право использовать на административные расходы, включая заработную плату для сотрудников.

Рекомендация 25: часть 1 статьи 113 дополнить пунктом 7) и изложить ее в следующей редакции:

...7) прибыль, получаемая благотворительными организациями от предпринимательской деятельности, при условии направлении не менее 80% со всей полученной прибыли на благотворительные цели, а не более 20% на оплату труда административно-управленческого персонала организации.

Статья 116. Вычет на благотворительные выплаты

К вышеназванной статье у нас имеется несколько рекомендаций. Насколько нам известно, данной льготой предусмотренной действующим Налоговым кодексом, коммерческие организации в целом не пользуются и по сути благотворительностью не занимаются. Частично такая ситуация объясняется отсутствием благотворительных организаций в Таджикистане (только 5% от общего числе некоммерческих организаций), а также четкого механизма по реализации данной статьи. В то же время благотворительной деятельностью занимаются сотни общественных объединений и фондов (некоммерческих организаций). Распространение возможности вычета выплат некоммерческим организациям (не только благотворительным) реально способствовало бы развитию благотворительности в Таджикистане.

В действующем Налоговом кодексе РТ, вычет допускается в размере - 10%. Статья 116 проекта Налогового Кодекса значительно сокращает ставку, уменьшив сумму вычета до 5 процентов, и тем самым еще больше отдаляется от основной идеи по развитию филантропии и благотворительности в Таджикистане.

Вычет возможен в случае выплат в форме имущества. Это заслуживает поддержки и соответствуют положительной обычной международной практике. Однако, стоимость услуг, к сожалению, бизнес не сможет вычесть. Учитывая, что бизнес чаще всего имеет возможность оказать поддержку услугами, стимулирование такого рода выплат (в виде безвозмездно оказанных услуг), также реально стимулировало бы развитие благотворительности в Таджикистане.

Рекомендация 26: в части 2 статьи 116 после слова «имущество» включить слова «оказание услуг (выполнение работ)» и изложить статью в следующей редакции:

*1. Вычет на выплаты некоммерческим организациям на благотворительные цели и на осуществление благотворительной деятельности разрешается в размере фактически осуществленных выплат, но не более **10 процентов** налогооблагаемой прибыли (налогооблагаемого дохода), определяемого без учета суммы вычета по настоящей статье.*

*2. В случае благотворительных выплат в форме имущества **или оказанных услуг(выполненных работ)** суммой фактически осуществленной благотворительной выплаты считается меньшая из двух величин - рыночная стоимость имущества или услуги или их себестоимость.»*

Статья 121. Вычет сумм амортизационных отчислений и иные вычеты по амортизируемым основным средствам

В п. 4) части 2. статьи 121 устанавливается:

«2. К активам, подлежащим амортизации, *не относятся:*

4) основные средства некоммерческих организаций, государственных учреждений и общественных объединений, в том числе используемое ими для извлечения дохода;»

Это дискриминационное положение, особенно учитывая то, что некоммерческие организации не пользуются никакими льготами по доходам от предпринимательской деятельности.

Рекомендация 27: Предлагаем исключить часть 1 и п.4 части 2 из статьи 121.

Статья 128. Порядок удержания налога у источника выплаты

Рекомендация 28: В части 1 статьи 128 заменить слово «уплатить» на слово. «удержать»

1. Следующие налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны удержать налог при выплате дохода у источников выплаты:

Статья 132. Налогообложение чистой прибыли постоянного учреждения иностранного юридического лица

Данная статья противоречит разделу 4 Концепции налоговой политики Республики Таджикистан на среднесрочный период утвержденной постановлением Правительства РТ от 2 ноября 2011 года № 541, где указано:

«исключить налогообложение чистой прибыли постоянного учреждения иностранного юридического лица (статья 166 Налогового кодекса Республики Таджикистан);

Рекомендация 29: Исходя из вышеуказанного, предлагаем исключить статью 132 из проекта Налогового кодекса.

3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОЦИАЛЬНОМУ НАЛОГУ

Статья 221. Налогоплательщики

Рекомендация 30: Из п.1 ч.1 статьи 221 исключить слова «вознаграждение и иные выгоды» после слова «заработной платы», так как все выгоды, а также вознаграждение считаются заработной платой в соответствии со статьей 102 данного Кодекса. Нет необходимости указывать это каждый раз повторно.

Рекомендация 31: Из п.2 части 1 статьи 221 исключить слова «за исключением физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность» так как понятно, что под лицами понимается юридические лица и физические лица - индивидуальные предприниматели, а действие других физических лиц не регулируется Налоговым кодексом, если даже они являются работодателями. Кроме того, слово «возмещают» нужно изменить на слово «оплачивают».

Рекомендация 32: В части 2 настоящей статьи последние слова «по каждому основанию» заменить словами «по каждой категории отдельно».

Рекомендация 33: В пункте 4 настоящей статьи исключить слово «становятся» и заменить ее словами «могут стать», так как слово «становятся» говорит о том, что трудовые мигранты автоматически становятся плательщиками. Кроме, того нужно создать четкий механизм для реализации данной нормы.

Рекомендация 34: Исходя из вышеуказанных рекомендаций, предлагаем изложить статью 221 в нижеследующей редакции:

1. Плательщиками социального налога являются:

*1) работодатели, которые **оплачивают** (обязаны уплатить) заработную плату, работающим у них по найму в Республике Таджикистан на основе трудовых договоров или без них;*

*2) лица, которые **оплачивают** (обязаны оплатить) за оказанные в Республике Таджикистан услуги (работы) физическим лицам, не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, на основе договоров гражданско-правового характера или без них;*

3) получившие (получающие) оплату физические лица, указанные в пунктах 1) и 2) настоящей части;

4) физические лица, осуществляющие индивидуальную предпринимательскую деятельность на территории Республики Таджикистан, в том числе в качестве членов дехканских (фермерских) хозяйств без образования юридического лица.

*2. Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, указанным в части 1 настоящей статьи, он исчисляет и уплачивает налог **по каждой категории отдельно**.*

3. Плательщики, указанные в пунктах 1) и 2) части 1 настоящей статьи, далее в настоящей главе именуются страхователями, а плательщики, указанные в пунктах 3) и 4) части 1 настоящей статьи, застрахованными.

*4. Граждане Республики Таджикистан, являющиеся трудовыми мигрантами, добровольно **могут стать** плательщиками социального налога и уплачивают его в размерах и порядке, определяемом Правительством Республики Таджикистан.*

Статья 222. Объект налогообложения

Рекомендация 35: Из статьи 222 везде после слова «заработная плата» исключить слова «вознаграждения и иные выгоды», так как все выгоды, а также вознаграждение считаются заработной платой в соответствии со статьей 102 данного Кодекса. Нет необходимости повторять это каждый раз. Смотрите наши рекомендации выше к части 1 статьи 221.

Статья 223. Налоговая база

По отношению абзаца 2 части 1 статьи 223 следует отметить, что согласно действующему законодательству заработная плата (выплата) за выполненные работы устанавливается по соглашению сторон, т.е. работодателя и работника (исполнителя). Единственным условием является то, что сумма не должна быть менее установленной минимальной заработной платы (т.е. 80 сомони).

При этом как может налоговой базой быть сумма «не менее суммы минимального расчетного дохода», если например стороны договорились о том, что работодатель выплатит, а работник получит сумму меньше чем «минимальный расчетный доход». В этом случае получается, что налог исчисляется с суммы, которая не начисляется и не

выплачивается. Таким образом, это противоречит принципам налогообложения и, в частности, положениям статьи 222- объект социального налога, где в отношении суммы указано: «уплачиваемые (подлежащие уплате) налогоплательщиками в пользу наемных работников». Причем разницу суммы подоходного налога и социального налога (1%) оплачивает работодатель, который по Налоговому Кодексу не является плательщиком этих налогов.

Рекомендация 35: Отказаться от принципа исчисления социального налога с «минимального расчетного дохода» и исключить абзац 2 части 1, статьи 223.

Рекомендация 36: Включить понятие «минимальный расчетный доход» в статью 19 Общей части настоящего Кодекса и дать определение к нему.

Часть 5 статьи 223 заранее определяет, физические лица – резиденты Республики Таджикистан, которые выполняют работы и оказывают услуги дипломатическим, консульским организациям иностранных государств, представительств международных организаций в Республике Таджикистан по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам не выполняющие свои обязанности в качестве налогоплательщиков их налоговая база определяется как сумма заработной платы, выплат и иных вознаграждений без вычетов, полученных (имеющих право получить) за налоговый период. А если они выполняют свои обязательства, то что является их налоговой базой? т.е

Рекомендация 37: Предлагаем исключить из части 5 статьи 223 слова «не исполняющих свои обязанности в качестве налогоплательщиков».

Статья 224. Освобождение

Существуют некоторые проблемы, относительно выплаты социального налога (25%) по гражданско - правовым договорам на оказание разовых услуг, заключаемых с физическими лицами по реализации грантовых проектов. Некоммерческим организациям, реализующие проекты по грантам очень сложно учитывать и обосновать выплаты социального налога с суммы, выплаченной для физических лиц, оказывающих услуги разового характера. Предлагаем от выплаты социального налога освободить доход, выплаченный физическими и юридическими лицами по гражданско-правовым договорам разового характера.

Рекомендация 38: Дополнить статью 224 пунктом 7) и изложить ее в следующей редакции:

7) доход, выплаченный некоммерческими организациями,(не занимающиеся предпринимательской деятельности), по гражданско-правовым договорам разового характера.

4. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО НАЛОГУ С ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ АВТОМОБИЛЬНЫХ ДОРОГ

Согласно действующему Налоговому кодексу РТ плательщиками налога с пользователей автомобильных дорог являются только предприятия, а некоммерческие организации, за исключением их предпринимательской деятельности. В проекте нового Налогового кодекса, в частности согласно настоящей статье независимо от предпринимательской или непредпринимательской деятельности все лица становятся плательщиком данного налога. Данное обстоятельство значительно ухудшает положение налогоплательщиков – некоммерческих организаций, так как от суммы всех расходов, в том числе от фонда заработной платы, расходов на проведение тренингов, семинаров и т.д., данные организации должны будут выплачивать налог в размере 2%.

Данная статья не учитывает, то обстоятельство, что многие некоммерческие организации работают за счет грантов и других поступлений от доноров, и это приведет к тому, что многие утверждённые проекты в Республики Таджикистан не могут быть реализованы в полной мере.

Кроме того, с одной стороны сумма грантов не считается доходом и не облагается налогом непосредственно, но в данном случае, к сумме гранта необходимо заранее включить 2% дополнительных средств, так как с грантовой суммы не может быть дохода, и вся грантовая сумма полностью расходуется на решение задач, указанных в грантовой программе. В данном случае организация, получающая грант, будет платить дополнительно 2 % со всех расходов (с суммы гранта), что в последствии приведёт к увеличению расходов грантовых средств доноров и может отрицательно повлиять на имидж Таджикистана и на инвестиционный климат, а также на развитие института гражданского общества в республике.

Необходимо отметить, что налог с пользователей автомобильных дорог в целом не имеет место в налоговых кодексах развитых государств. В частности, данный налог был отменен с 1 января 2003 года в Российской Федерации.

При разработке и принятии Налогового кодекса должны быть учтены требования Концепция налоговой политики Республики Таджикистан на среднесрочный период (утвержденной Постановлением Правительства РТ от 2 ноября 2011 года № 54) и новый Налоговый кодекс не должен ухудшать положение налогоплательщиков.

Рекомендация 39: предлагаем, оставить круг плательщиков налога с пользователей автомобильных дорог, как в действующем Налоговом кодексе.

Статья 257. Налогоплательщики

Рекомендация 40: Статью 257 проекта Налогового кодекса изложить в следующей редакции:

1. Плательщиками налога с пользователей автомобильных дорог являются следующие лица:

1) резидентные предприятия;

2) иностранные предприятия, осуществляющие предпринимательскую

деятельность в Республике Таджикистан через свои постоянные учреждения;

3) индивидуальные предприниматели, за исключением индивидуальных предпринимателей работающих по патенту.

Статья 258. Объект налогообложения

Рекомендация 42: Часть 1 статьи 258 изложить в следующей редакции:

1. Если иное не установлено частью 2 настоящей статьи, объектом налогообложения является:

1) сумма всех фактически произведенных налогоплательщиком в отчетном налоговом периоде расходов за товары (работ, услуги) в процессе предпринимательской деятельности. Объектом налогообложения не признаются расходы на строительство, приобретение основных средств и их установку, другим расходам, носящим капитальный характер в соответствии со статьей 156 настоящего Кодекса и подлежащих последующему вычету в виде амортизационных отчислений по основным средствам в соответствии со статьей 121 настоящего Кодекса; или

2) 70 процентов полученного (подлежащего получению) за отчетный налоговый период валового дохода налогоплательщика, если фактически произведенные (подлежащие осуществлению) расходы не превышают 70 процентов валового дохода в соответствии со статьей 163 настоящего Кодекса.

Статья 259. (Налоговая база)

По структуре статья относительно налоговой базы всегда идет после статьи «Объект налогообложения». Эти статьи взаимосвязаны.

Рекомендация 42: статью 259 назвать «Налоговая база» а статью 260 соответственно «Налоговые льготы»

Рекомендация 43: Из части 1 статьи 259 (в проекте 260) исключить слова « и непредпринимательской» и изложить в следующей редакции :

1. С учетом иных частей настоящей статьи налоговая база исчисляется суммированием всех фактически произведенных (подлежащих осуществлению) налогоплательщиком в отчетном налоговом периоде расходов от предпринимательской деятельности в полном объеме, в том числе: и далее по тексту

Статья 260. Налоговые льготы

Рекомендация 44: Дополнить пункт 3) статьи 260 (в проекте 259) следующими словами «и иные некоммерческие организации» и изложить ее в нижеследующей редакции:

3) религиозные объединения и организации, национально-культурные общества, и иные некоммерческие организации за исключением расходов, связанных с предпринимательской деятельностью.

РЕКОМЕНДАЦИИ К ДРУГИМ СТАТЬЯМ ПРОЕКТА НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Статья 305. Общие положения

В разделе 44 проекта Налогового кодекса Республики Таджикистан, в частности в статье 305 относительно упрощенной системы налогообложения, в части плательщиков налога, указаны субъекты малого бизнеса. Исходя из содержания положений данного раздела и при обращении внимания на ч.3 ст. 14 проекта Налогового кодекса, можно прийти к выводу, что данный раздел также относится к некоммерческим организациям в части осуществления ими предпринимательской деятельности.

В этой связи для упрощения понимания, предлагаем указать в числе плательщиков налога по упрощенной системе, также некоммерческие организации в части осуществления ими предпринимательской деятельности.

Рекомендация 45: дополнить часть 1 ст. 305 абзацем следующего содержания:

Налог по упрощенной системе вместо общего налогового режима используется субъектами - некоммерческими организациями в части осуществления ими предпринимательской деятельности.

Статья 309. Льготы

В пункте 1) части 1 статьи 309 в перечне лиц освобожденных от уплаты налога по упрощенной системе, от доходов получаемые от непредпринимательской деятельности, указаны религиозные, благотворительные, международные некоммерческие организации и бюджетные учреждения. Большинство некоммерческих организаций Таджикистана (все общественные объединения фонды, и учреждения, не являющиеся благотворительными) не подпадают под эту статью, а значит, их доходы от непредпринимательской деятельности не освобождаются от налога по упрощенной системе. В этой связи считаем, что необходимо освободить от налога доходы от непредпринимательской деятельности все некоммерческие организации, уплачиваемые, по упрощенной системе

Рекомендация 46: изложить пункт 1) части 1 статьи 309 в следующей редакции:

*1) доходы религиозных, благотворительных, международных **и иных** некоммерческих организаций и бюджетных учреждений, используемых ими для некоммерческой деятельности, за исключением доходов от предпринимательской деятельности. При этом такие организации должны вести отдельный учет основной деятельности (деятельности, освобожденной от налога по упрощенной системе) и предпринимательской деятельности;*

В пункте 2) части 1 статьи 309 указано, что от налога по упрощенной системе освобождаются полученные некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, членские взносы, пожертвования и гранты, используемые для некоммерческой деятельности. Эти традиционные источники доходов для некоммерческих организаций существуют в большинстве государств мира. В связи с

Анализ проекта Специальной части Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции и рекомендации ICNL. 29 Февраля 2012 год

тем, что не все некоммерческие организации основаны на членстве, термин «членские взносы» необходимо расширить и после данного термина добавить в эту группу еще вступительные и учредительные взносы.

Рекомендация 47: изложить пункт 2) части 1 статьи 309 в следующей редакции:

*2) получаемые некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, а также членские, **вступительные и учредительские взносы**, пожертвования и гранты, используемые для некоммерческой деятельности.*

В целях налогообложения в проекте нового Налогового кодекса предлагаем освободить от налога, уплачиваемого по упрощенной системе, доход благотворительных организаций, получаемый от предпринимательской деятельности, при этом данный доход должен исключительно направляться на благотворительные цели и на решения социальных проблем общества. (Смотрите обоснование и рекомендации МЦНП к статье 113 относительно освобождения от налога на прибыль)

Рекомендация 48: часть 1 статьи 309 дополнить пунктом 3) и изложить ее в следующей редакции:

...3) доход, получаемый благотворительными организациями от предпринимательской деятельности, при условии направлении не менее 80% со всей полученного дохода на благотворительные цели, и не более 20% на оплату труда административно-управленческого персонала организации.